

DIREITO

O NOVO PARADIGMA DO IPTU: A PROGRESSIVIDADE COMO ELEMENTO DE EXTRAFISCALIDADE

THE NEW MUNICIPAL PROPERTY TAX PARADIGM: PROGRESIVITY AS AN EXTRA TAXATION ELEMENT

Ítalo Roni Aires Compassi⁶⁶

Renzo Thomas⁶⁷

Tiago Griebeler da Silva⁶⁸

Zélia Maria Mirek⁶⁹

RESUMO

O objeto de estudo deste trabalho é a análise da progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano, o IPTU. Para a compreensão do tema, faz-se necessário o entendimento sobre a conceituação de tributos, impostos e os princípios que balizam a legalidade desses. Além do estudo sobre a progressividade do IPTU, procurou-se estabelecer uma diferenciação quanto à sua função fiscal e a (nova) função extrafiscal, além de como essa mudança paradigmática pode afetar a capacidade contributiva do contribuinte, relacionando também as principais mudanças ocorridas da legislação constitucional referentes ao tema. A importância do tema faz-se relevante à medida em que o IPTU é imposto municipal de fundamental importância no contexto econômico e social das cidades, com questões jurídicas importantes a serem discutidas, principalmente referentes ao entendimento do STF em relação à instituição da progressividade de alíquotas do IPTU com caráter fiscal. Para análise do tema, foram realizadas leituras de legislação tributária referentes ao assunto, juntamente com pesquisas bibliográficas em livros e artigos de periódicos especializados. Como resultado, buscou-se caracterizar o IPTU como um imposto com dupla finalidade, com a possibilidade de atender tanto a sua função principal de arrecadação, conhecida como fiscal, quanto a uma nova função extrafiscal, mudança paradigmática que busca o desenvolvimento de políticas urbanas e a justiça e pacificação sociais.

Palavras-chave: Imposto predial e territorial urbano. Função fiscal e extrafiscal. Progressividade. Capacidade contributiva.

ABSTRACT

The present study object is the analysis of the Urban Land and Building Tax (ULBT) progressiveness. In order to promote an easier comprehension of the chosen theme it is necessary an understanding of the concept of taxes, fees and the principles that support their legal nature. Besides the study of the progressiveness of the ULBT, we attempted to find a distinguishing feature when it comes to its fiscal

66 Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis do IESA. E-mail: italocompassi@hotmail.com.

67 Docente nos Cursos de Direito e Ciências Contábeis na CNEC-IESA e nos Cursos de Ciências Contábeis e Administração na URI-Cerro Largo. E-mail: renzothomas@hotmail.com.

68 Docente dos Cursos de Ciências Contábeis e Administração da CNEC-IESA. E-mail: tgriebeler@gmail.com.

69 Coordenadora e docente do Curso de Ciências Contábeis e docente do Curso de Administração da CNEC-IESA. E-mail: zeliamirek@via-rs.net.

function and the (new) extra fiscal function in addition to how such paradigmatic change may influence the tax payer capacity, relating the main changes that have occurred in the constitutional laws that refer to the theme. The emphasis of the theme is relevant as the ULBT represents the municipal tax of crucial importance in the cities economic and social contexts, having important judicial question that need to be addresses and discussed, mainly the understanding of the Federal High Court of Justice in relation to the progressiveness of ULBT rates with fiscal nature. For the analysis of the theme, an extensive reading of taxation literature supported the study object, enriched by bibliographical research based on books and papers from specialized journals. As a result, we attempted to characterize the ULBT as a double aim tax, demonstrating its purpose to serve its main function of fund raising, known as fiscal and a new extra fiscal, a paradigmatic change that pursuit the development of urban policies, justice and social peacemaking.

Keywords: Urban land and building. Tax fiscal and extra fiscal function. Progressiveness. Tax paying capacity.

Sumário: 1. Introdução; 2. Referencial teórico; 3. As definições de tributo e imposto e alguns de seus principais princípios norteadores; 3.1. Definição de tributo; 3.2. Imposto; 3.3. Princípios norteadores; 3.3.1 Princípio da isonomia ou igualdade; 3.3.2 Princípio da capacidade contributiva; 3.3.3. Princípio da progressividade; 4. O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e a progressividade como instrumento fiscal e extrafiscal; 4.1. Características do IPTU; 4.1.1 Função do IPTU; 4.2. A progressividade do IPTU; 4.2.1 Progressividade fiscal; 4.2.2 Progressividade extrafiscal; 4.2.3. Finalismo extrafiscal do tributo; 5. Análise da evolução da progressividade do IPTU no Direito brasileiro e o novo paradigma; 5. 1. A progressividade antes da Emenda Constitucional nº. 29/2000; 5.2. A progressividade após a Emenda Constitucional nº. 29/2000; 6. Aspectos metodológicos; 7. Conclusão; 8. Referências.

INTRODUÇÃO

O assunto objeto deste estudo é a aplicação do princípio da progressividade sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano, o IPTU, e o uso deste princípio com a finalidade fiscal, ordinariamente presente, e a extrafiscal, recentemente introduzida nesta espécie de tributo.

O tema revela-se importante à medida que o IPTU se constitui como uma das principais fontes de arrecadação dos municípios, principalmente os médios e grandes, decorrente de uma planta imobiliária valorizada e um mercado aquecido devido a uma economia desenvolvida. Por ser pago pelos contribuintes possuidores de imóveis urbanos aos municípios, ente estatal mais próximo ao cidadão, é sem dúvida o tributo mais conhecido de grande parte da população e frequentemente objeto de indagações acerca da legalidade de sua cobrança progressiva, sendo por vezes objeto de questionamentos nos Tribunais.

Partindo dessa premissa, este trabalho tem como objetivo fundamental apresentar o tema proposto ao estudar as doutrinas e os fundamentos jurisprudenciais dentro da legislação aplicável ao IPTU. Para atingir esses objetivos, procurar-se-á distinguir o IPTU dentro do

universo dos tributos e dos impostos, de forma a entender qual a sua função e como esta pode ser modificada pelo legislador para atender concomitantemente a sua finalidade tributária e social, aplicando ao imposto o princípio da progressividade.

A primeira parte da pesquisa traz à luz o universo da legislação tributária, dando a definição de tributos e impostos, juntamente com seus principais princípios constitucionais. A segunda parte apresenta as características do IPTU e as possibilidades da progressividade tanto com finalidade fiscal quanto com finalidade extrafiscal. A terceira parte do artigo discorre sobre a análise da evolução da progressividade do IPTU no Direito brasileiro e como o tema foi tratado antes e depois da Emenda Constitucional nº. 29/2000.

REFERENCIAL TEÓRICO

No primeiro capítulo, serão analisados alguns conceitos referentes a tributo, cujos principais autores consultados são José Eduardo Soares de Melo, Luciano Amaro, Antônio Carlos Batista Martinez e Ricardo Alexandre, além de definições sobre impostos e princípios que balizam a atividade tributária, conceitos esses encontrados nas obras de Láudio Camargo Fabretti e Henrique Rocha Fraga. O segundo capítulo começa apresentando algumas características do IPTU e sua função, juntamente com a progressividade fiscal e extrafiscal, usando como principal base para este estudo as obras de Walter Paldes Valério, Hugo Brito Machado e Ricardo Alexandre. A partir da consulta à Constituição Federal e ao texto da Emenda Constitucional nº. 29/2000, o terceiro capítulo traz uma análise da evolução histórica recente da progressividade do IPTU no direito brasileiro.

AS DEFINIÇÕES DE TRIBUTO E IMPOSTO E ALGUNS DE SEUS PRINCIPAIS PRINCÍPIOS NORTEADORES

Definição de tributo

O Estado tem necessidade de obter recursos para poder atingir seus objetivos fundamentais. Estes recursos são originários de seus

próprios bens ou derivados do patrimônio de particulares, razão pela qual a absorção de valores pecuniários decorre de diversas causas, tais como contratos administrativos (aluguéis, doações, juros, laudêmios, foros, preços), fianças, cauções, depósitos, multas decorrentes de sanções, indenizações, adjudicações e tributos (MELO, 2002).

Em conceito histórico, Amaro expõe tributo, como sendo uma “prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender os gastos públicos e as despesas da coroa”. O referido autor explica que

[...] é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação (AMARO, 2009, p. 16).

Em sua explanação, Amaro (2009, p. 25) conceitua tributo como sendo “a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”. Este conceito vai ao encontro do que preleciona o Código Tributário Nacional.

Segundo o Código Tributário Nacional (CTN, art. 3º), “[...] tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Conforme Martinez, deste conceito destaca-se o seguinte:

Prestação compulsória: - portanto de pagamento obrigatório e não facultativo; em moeda ou cujo valor nela possa exprimir – de regra a obrigação de pagar tributo deve ser em moeda, porém pode ser substituída, caso haja previsão legal, em algo que substitua a moeda, como por exemplo títulos da dívida pública, que não constitua sanção de ato ilícito – não se pode constituir o tributo em uma penalidade para o contribuinte, excluem-se pois as multas do contexto de tributo; instituída em lei – a obrigação tributária decorre de uma lei. É o princípio da legalidade tributária; cobrada mediante a atividade administrativa plenamente vinculada – o

fisco deve agir nos exatos termos da lei para efetuar a cobrança (2009, p. 15).

Neste sentido, Alexandre chama atenção para a redundância na redação do dispositivo supracitado, vez que prestações pecuniárias são justamente aquelas em moeda. Segundo ele, alguns entendem que a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir” (2011, p. 45) constituiria uma autorização para a instituição de tributos *in natura* (em bens) ou *in labore* (em trabalho, em serviços), vez que bens e serviços são suscetíveis de avaliação em moeda.

Conforme Alexandre,

[...] Seguindo esse raciocínio, se a alíquota do imposto de importação incidente sobre determinada bebida fosse de 50%, o importador, ao adquirir mil garrafas, poderia deixar quinhentas na alfândega a título de tributo; ou, como já aceito por alguns Municípios, seria permitido ao devedor de IPTU quitar suas dívidas pintando prédios públicos ou podando algumas árvores espalhadas pela cidade. As situações beiram o cômico e ilustram a impossibilidade (2011, p. 45).

Com relação a ser uma prestação compulsória, deve-se entender que o tributo é uma receita derivada, isto é, origina-se do patrimônio do particular, cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império. Por consequência, o dever de pagar é imposto pela lei, sendo irrelevante a vontade do contribuinte, o qual está obrigado ao ato de pagar o tributo.

Neste contexto, há que se salientar também a divisão dos tributos quanto à sua finalidade, sendo que a principal e sempre presente é a fiscal, ou seja, arrecadar recursos para os cofres públicos. A outra finalidade, secundária e presente em apenas alguns tributos, é a extrafiscal, que tem por finalidade precípua intervir em uma determinada e relevante situação social ou econômica.

Imposto

Imposto é espécie de tributo que, uma vez instituído por lei, é devido independentemente de qualquer atividade estatal direta em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculada a nenhuma contraprestação específica do Estado ao sujeito passivo, ou seja, o

Estado, pelo seu poder de império, cobra esse tipo de tributo para obter recursos para financiar suas atividades e não se obriga a realizar nada especificamente em favor daquele contribuinte. O retorno à sociedade pelo pagamento de tributos ocorre por meio de benefícios e vantagens indiretas provenientes da ação do Estado em busca da realização do bem comum, posto que os recursos arrecadados ingressam no caixa único do Poder detentor da competência sobre o imposto (FABRETTI, 2012).

Amaro (2009, p. 30) afirma que a “atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade, e não por ser contribuinte”. Com isso, pode-se dizer que o imposto possui duas características fundamentais: ser tributo de cobrança geral e não ser de contraprestação específica do Estado.

O imposto é de competência privativa, ou seja, específica de um dos entes tributantes elencados pela CF, quais sejam, União, Estados ou Distrito Federal e Municípios (arts. 153 a 155 da CF). Desta forma, por exemplo, se aos Municípios compete privativamente instituir e arrecadar o IPTU, a omissão deste ente não autoriza à União ou aos Estados instituí-lo na lacuna legislativa (MARTINEZ, 2009).

É usual alguns autores distinguirem os impostos em pessoais e reais, conforme sua incidência se incline pela consideração das condições pessoais do contribuinte ou por sua relação com um bem, notadamente a propriedade. Essa divisão, entretanto, não se baseia em critério jurídico. O crédito de imposto se baseia sempre numa obrigação pessoal, pois a lei, ao tributar, sempre vincula um determinado sujeito passivo, que se chama contribuinte ou responsável, ao fato gerador. A pessoa do contribuinte pode ser designada diretamente, como no Imposto de Renda, mas o objeto tributado é o rendimento; ou de maneira indireta, quando a lei tributa a prática de certos atos pelo contribuinte, como no ICMS, ou ainda se refira ao indivíduo por ele ser o proprietário ou possuidor de determinados bens (IPTU) (MARTINEZ, 2009).

De acordo com Nogueira (*apud* BASTOS, 2002), a tributação pode ser direta ou indireta. Os impostos diretos incidem sobre o

contribuinte e seu custo é por ele suportado; por isso, estão associados à capacidade de pagamento de cada contribuinte. Exemplo típico de imposto direito é o imposto sobre a renda pessoal, pois a pessoa que paga (contribuinte de fato) é a mesma que faz o recolhimento aos cofres públicos (contribuinte de direito). Também são impostos diretos IRPJ, IRPF, IPVA, IPTU. Nos impostos indiretos, diferentemente, o contribuinte de fato não é o mesmo de direito, pois nesses casos o custo financeiro do imposto é repassado pelo contribuinte e outrem em decorrência de relação estranha ao direito tributário, como, por exemplo, comerciante ao consumidor. Apresentam-se alguns exemplos para facilitar a compreensão: IPI, ISS e ICMS.

Existe ainda a diferenciação entre impostos progressivos e regressivos. O imposto é progressivo com relação à renda quando sua alíquota aumenta em razão do crescimento do valor do objeto tributado, ou seja, o valor aumenta conforme a capacidade econômica do contribuinte, com alíquotas diferenciadas que aumentam à medida que os rendimentos ficam maiores. Exemplos: IRPF e IRPJ. Já o imposto é regressivo em relação à renda do contribuinte quando a proporção entre o imposto a pagar e a renda decresce com o aumento do nível de renda, ou seja, não considera o poder aquisitivo nem a capacidade econômica do contribuinte. Essa característica está presente nos impostos indiretos, como aqueles que incidem sobre o consumo, nos quais as alíquotas são as mesmas para todos os indivíduos, independentemente dos níveis de renda individuais. Exemplo: ICMS (MELO, 2002).

Princípios Norteadores

Princípio da Isonomia ou Igualdade

Este princípio está elencado no caput do art. 5º da Constituição Federal de 1988 como um dos cinco direitos fundamentais e estabelece que o seguinte:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição.

O princípio está reafirmado, também, em relação aos tributos, pelo art. 150, II, ao vedar a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional e função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos.

Conforme explica Amaro,

[...] Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei 'X', toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas 'diferentes' que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, todos são iguais perante a lei (2009, p. 135).

De grande importância em matéria tributária, sua incidência é absolutamente inquestionável quando se aborda elementos de justiça tributária.

Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está expresso no texto constitucional em seu art. 145, § 1º, ao dispor que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, [...]”. Em outras palavras, visa à justiça fiscal e social, exigindo mais de quem tem mais condição econômica e isentando ou reduzindo a incidência tributária para os contribuintes com menor capacidade econômica.

Além disso, este princípio busca proteger o contribuinte de uma tributação excessiva, que não condiz com sua capacidade de contribuição, não comprometendo com isso os seus meios de

subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou ainda o exercício de outros direitos fundamentais, já que todas essas situações comprometeriam sua capacidade econômica (AMARO, 2009).

O princípio da capacidade contributiva destaca-se dentre os principais em matéria tributária, pois desempenha a função de direcionar o exercício da atividade tributária perante os indivíduos, permitindo mensurar o potencial econômico de cada indivíduo e assim definindo o quanto este contribuirá por meio do pagamento de tributos conforme o seu patrimônio e renda.

Para Baleeiro (1960, p. 295), “a capacidade contributiva é o atributo que deve qualificar alguém aos olhos do legislador para sujeito passivo da relação tributária”. Já Ataliba (1991, p. 50) afirma ser o princípio “a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza com lastro à tributação”.

No entendimento de Oliveira,

[...] este princípio deve ser visto sob dois aspectos, um aspecto objetivo no qual “a capacidade contributiva significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação)”, e um aspecto subjetivo no qual “a parcela dessa riqueza que será objeto de tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo)” (*apud* FRAGA, 2008 p. 63).

O princípio da capacidade contributiva funciona essencialmente como um critério destinado a diferenciar aqueles com maior ou menor capacidade econômica para que assim se possa aplicar uma tributação justa ao seu patrimônio e isentar de qualquer ônus aquele que não possui condições de contribuir, ao mesmo tempo limita e protege o patrimônio do contribuinte do abuso do Estado. Assim, o princípio da capacidade contributiva é instrumento para se alcançar a justiça tributária e a aplicação do princípio da igualdade em matéria tributária.

Princípio da Progressividade

Este princípio jurídico-constitucional decorre da conjugação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e tem como característica normatizar a elevação dos tributos de maneira gradual, conforme critérios estabelecidos em lei. Pode atender tanto à finalidade fiscal, ao elevar a exigência tributária à medida que aumenta a capacidade contributiva do contribuinte, quanto à finalidade extrafiscal, na elevação de alíquotas para estimular ou desestimular determinados comportamentos.

Contudo, a progressividade não tem haver com proporcionalidade. Na progressividade, existe uma elevação proporcional da alíquota de acordo com o valor de riqueza tributado, sendo que na proporcionalidade, ao contrário, a alíquota é invariável, alterando-se apenas o montante a ser pago na razão direta do aumento da riqueza tributada (FRAGA, 2008). Segundo Torres (2001, p. 83), “progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alarga a base de cálculo”.

Basicamente, o princípio da progressividade significa um aumento de alíquotas proporcional decorrente do aumento do valor da riqueza tributada. Exemplo perfeito de imposto progressivo é o imposto de renda pessoa física, no qual as alíquotas aumentam gradativamente conforme aumenta a base de cálculo do imposto, ou seja, a renda do contribuinte, sendo que neste caso quem possui renda maior paga mais que os que auferem renda menor (FRAGA, 2008).

O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA E A PROGRESSIVIDADE COMO INSTRUMENTO FISCAL E EXTRAFISCAL

Características do IPTU

O IPTU é tributo de competência municipal que incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse, a qualquer título, de imóvel edificado ou não, localizado na zona urbana definida por lei. Dentro disso, a lei municipal pode considerar como urbana todas e quaisquer

áreas urbanizáveis, se estas forem loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, com destino à habitação, à indústria ou a comércio, mesmo que localizado fora da zona urbana propriamente dita e caracterizada.

O IPTU, como é um imposto arrecadado pelos Municípios, é particularmente relevante nas grandes cidades, as quais possuem uma base tributária maior, máquinas burocráticas mais eficientes e poder político mais forte dos prefeitos, comparativamente aos demais Municípios do País.

Segundo Valério,

[...] Este imposto foi criado pelo Alvará de 27 de junho de 1808, com o nome de 'Décima Urbana', e cobrado pela Real Coroa até 1834, quando passou para a competência das Províncias, e só passou a ser competência dos Municípios com a primeira Constituição Republicana, de 24 de fevereiro de 1891, onde se firmou e até hoje permanece (2000, p.126).

Na definição do valor do imposto a ser pago pelo contribuinte, os Municípios costumam levar em consideração três fatores. O primeiro é a localização: proprietários de imóveis localizados em áreas geográficas mais nobres da cidade tendem a estar sujeitos a pagar uma alíquota maior que os proprietários de imóveis localizados em bairros menos valorizados. O segundo fator é a posição: imóveis de frente e de andares mais elevados tendem a estar associados a um IPTU mais caro que outros apartamentos do mesmo prédio, mas com outra localização e de andares inferiores. Finalmente o terceiro item a ser considerado é a idade, já que o valor do imposto tende a decrescer em função da maior antiguidade do imóvel. Esses elementos fazem com que indivíduos de maior renda, que tem condições de adquirir melhores propriedades, paguem mais impostos, através do IPTU, do que outros de menor renda e proprietários de unidades de padrão inferior. Em linhas gerais, portanto, o valor do imposto pago é função, em tese, do valor de mercado do imóvel (GIAMBIAGI, 2000).

O fato de o IPTU ser cobrado de todo contribuinte possuidor de imóvel urbano, e de esta cobrança partir do Município, ente mais

próximo do cidadão, faz dele um imposto popular e de fácil aceitação, sendo seu fato gerador, a propriedade imobiliária, pouco questionada pelos contribuintes, constituindo fato comum a procura do Poder Público pelo próprio contribuinte a fim de requerer o pagamento do imposto.

Muitas vezes o carnê do IPTU é requerido pelo contribuinte para que seja usado como prova da posse, pois existem casos em que o imóvel se encontra em áreas urbanas irregulares e o pagamento do imposto pode ser um comprovante da legítima posse para fins de aquisição da propriedade imobiliária via ação de usucapião.

Função do IPTU

A função do IPTU é tipicamente fiscal. Seu objetivo primordial é a obtenção de recursos financeiros para os Municípios e neste norte foi concebido.

Segundo Machado (2011), nos tempos atuais, dificilmente um imposto deixa de ter função também extrafiscal. Assim, existem formulações relativas ao imposto em estudo pretendendo atribuir a este função extrafiscal, especialmente com o fim de desestimular vultosas imobilizações de recursos em terrenos para fins meramente especulativos, dificultando o crescimento normal das cidades. Com este pensamento, alguns Municípios pretenderam cobrar este imposto mediante alíquotas progressivas em função da quantidade de imóveis pertencentes a cada contribuinte.

Para o referido autor, não parece razoável que a disposição constitucional contida no art. 182, § 4º, II, da CF/88, tenha gerado o entendimento para alguns que a progressividade desse imposto só seja possível se observadas as exigências contidas no texto constitucional do referido artigo, já que

[...] uma coisa é o imposto progressivo no tempo, como instrumento de política urbana, e outra é o imposto progressivo em razão do valor de sua base de cálculo, como instrumento de política fiscal tendente à realização do princípio da capacidade econômica (MACHADO, 2011, p. 397).

Adiante, análise da progressividade do IPTU e seus critérios.

Progressividade do IPTU

A progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se ampliar a base de cálculo. A progressividade é tida como um atributo da capacidade contributiva e consiste em instrumento que viabiliza a graduação dos impostos, em valores percentuais, para que a quantia do tributo aumente à medida em que cresça a capacidade contributiva, com o objetivo ético-político de satisfazer a justiça social.

Progressividade Fiscal

O IPTU possui característica predominantemente fiscal, sendo importante fonte de arrecadação municipal, sem prejuízo da sua excepcional utilização extrafiscal, prevista e autorizada no art. 182, § 4º, II, da CF.

De acordo com Alexandre (2011), as alíquotas do IPTU progressivas em razão do valor do imóvel foram autorizadas a partir da Emenda Constitucional nº. 29/2000, mas mesmo antes desta autorização expressa alguns Municípios já adotavam esta técnica, sob o argumento de que os imóveis com maior valor de mercado presumivelmente pertenciam a pessoas com maior capacidade contributiva. Desta forma, pois, a progressividade da alíquota seria uma maneira de tornar a incidência tributária mais isonômica e tributariamente mais justa.

Nesse sentido, relata o autor que, no entendimento do STF, o art. 145, § 1º, da CF/88 somente permitia que os tributos pessoais tivessem sua incidência ajustada de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo, considerando assim inconstitucionais todas as leis que estabeleceram a progressividade de alíquotas do IPTU com base no valor do imóvel antes da Emenda Constitucional nº. 29/2000 formalizar esta autorização.

STF – Súmula 668 – É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

O STF também se manifestou acerca da progressividade de alíquotas em relação ao número de imóveis do contribuinte, ressaltando não ser constitucional este critério de progressividade, mesmo tendo como sistemática o mesmo fundamento filosófico da progressividade baseada no valor do imóvel. Nessa linha segue a Súmula 589 do STF:

STF – Súmula 589 – É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do Imposto Predial e Territorial Urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

A seguir, a progressividade extrafiscal.

Progressividade Extrafiscal

A hipótese está prevista no art. 182, § 4º, da CF/88, no qual o Poder Público Municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, poderá exigir do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento; caso isso não ocorra, a segunda providência, em um conjunto de três, seria a adoção do IPTU progressivo no tempo.

Segundo Alexandre, a progressividade em questão difere da citada anteriormente pelos seguintes motivos:

a) Tem objetivo extrafiscal, pois o escopo da regra é estimular o cumprimento da função social da propriedade por meio de um agravamento da carga tributária suportada pelo proprietário do solo urbano que não promove seu adequado aproveitamento. A arrecadação advinda de tal situação é mero afeito colateral do tributo.

b) O parâmetro para a progressividade não é o valor do imóvel, mas sim o passar do tempo sem o adequado aproveitamento do solo urbano. Assim, na progressividade fiscal prevista no art. 156, § 1º, I, da CF/1988, quanto mais valioso o imóvel, maior a alíquota incidente. Já progressividade extrafiscal, prevista no art. 182, § 4º, II da CF/1988, quanto mais tempo mantida a situação agressiva à finalidade social da propriedade, maior será a alíquota aplicável no lançamento do IPTU (2011, p. 641).

Conforme Fraga (2008), o Estatuto da Cidade tratou de direcionar os municípios no sentido de estabelecer políticas de desenvolvimento

urbano ao colocar importantes instrumentos à disposição deste para a real implantação dessas políticas. Dentre estes instrumentos, está garantida no art. 7º do Estatuto a possibilidade de instituição da progressividade do IPTU no tempo, mediante a majoração de alíquotas pelo prazo de cinco anos consecutivos. O valor de alíquota aplicado a cada ano por lei específica não pode exceder ao dobro de um ano para o outro e a alíquota máxima será de 15%, sendo vedada a concessão de isenções ou de anistias relativas à tributação progressiva.

Finalismo Extrafiscal do Tributo

Alfredo Augusto Becker (2002) é defensor da doutrina de que os tributos extrafiscais estão continuamente crescendo em variedade e importância econômica, contudo afirma que não se deve concluir que a tributação extrafiscal chegará a uma fase de se sobrepor à fiscal. Segundo este autor, “[...] o que no passado ocorreu, foi a prevalência absoluta da tributação simplesmente fiscal, ante uma tímida e esporádica tributação extrafiscal quase sempre exercida de um modo inconsciente ou rudimentar” (2002, p. 586).

Sobre o finalismo extrafiscal do tributo, Becker expõe que

[...] A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada (2002, p. 587).

A partir desta doutrina estima-se que na elaboração de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, posto que não se descuide jamais do fiscal. Ambos deverão coexistir de modo consciente e desejado, sendo que apenas haverá maior ou menor prevalência entre um ou outro finalismo, fiscal ou extrafiscal (Becker, 2002).

Ainda conforme Becker, estando a sociedade ainda no ponto inicial desta transformação jurídica dos tributos, ocorrerá o seguinte:

[...] na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre - agora de um modo consciente e desejado - na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico (2002, p. 597).

A seguir, a análise da evolução do tema no Direito brasileiro.

ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DA PROGRESSIVIDADE DO IPTU NO DIREITO BRASILEIRO E O NOVO PARADIGMA

A arrecadação de impostos por parte do Estado tem como finalidade principal garantir recursos para o atendimento das necessidades públicas, sendo considerada assim sua função fiscal. Porém, existe também a possibilidade da tributação ser usada de outra forma que não exclusivamente a de arrecadação de recursos, chamada de extrafiscalidade, quase sempre de caráter excepcional. Esta pode ser utilizada para a promoção de desenvolvimento regional ou setorial, defesa da economia nacional, orientação dos investimentos privados para setores produtivos, ou seja, para dar estímulo ou desestimular comportamentos, na busca de determinada finalidade que não seja precipuamente a arrecadação. Em suma, constitui-se o tributo valoroso instrumento de intervenção estatal em setores estratégicos da economia nacional.

Contudo, a tributação com finalidade extrafiscal implica tratamento diferenciado ou discriminatório entre contribuintes, em tese não representando violação ao princípio da igualdade, pois esta discriminação tem por objetivo o cumprimento de outros princípios constitucionais preponderantes no caso concreto. Para Godói (*apud* FRAGA, 2008), a extrafiscalidade não impõe um desrespeito à igualdade, desde que não se dê pela via de favoritismos ilegítimos ou da criação de privilégios e discriminações odiosas.

Na mesma linha, o italiano Mita (*apud* FRAGA, 2008) sustenta que a extrafiscalidade só é legítima e compatível com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva se o comportamento almejado for tutelado pelo ordenamento jurídico.

Na CF/88, a tributação de caráter extrafiscal com relação ao IPTU aparece expressamente autorizada no artigo 182, §4º, de forma a estimular o proprietário de terreno não edificado ao correto aproveitamento do imóvel, sob pena de aplicação de alíquota do IPTU progressiva no tempo, parcelamento ou edificação compulsório, e até mesmo a desapropriação mediante indenização.

O princípio da função social da propriedade está inserido na CF/88, primeiramente entre as garantias individuais e coletivas, na forma do art. 5º, nos incisos XXII e XXIII, respectivamente, e figura também entre os princípios da ordem econômica no art. 170, inciso III.

Com o objetivo de estabelecer os requisitos indispensáveis para o cumprimento do princípio da função social da propriedade, está disposto no art. 182, §2º, da CF, que a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor municipal.

Dentro da política de desenvolvimento urbano de que tratam os arts. 182 e 183 da CF, o plano diretor, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é instrumento fundamental, pois é nele que estão definidas as diretrizes para promoção do adequado planejamento e controle do uso, parcelamento e ocupação do solo urbano, ou seja, cabe ao plano diretor ser o instrumento pelo qual o Município garante o cumprimento da função social da cidade e da propriedade urbana.

O mesmo art. 182, §4º, tratou também de possibilitar ao poder público municipal a adoção de medidas, entre elas a progressividade do IPTU, que obrigam o proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, ao atendimento da função social prevista no plano diretor, podendo as sanções ao uso indesejado da propriedade urbana atingir o ápice com a desapropriação. Contudo, a progressividade no tempo do IPTU fica condicionada à aprovação do

plano diretor, por parte do poder público.

Nesse sentido, preleciona Ataliba (1991) que o art. 182 da Constituição Federal prevê uma disciplina extrafiscal, ou seja, a utilização de instrumentos tributários para obtenção de finalidades arrecadatórias, mas também indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, quais sejam, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados – no caso, valores urbanísticos.

Na mesma linha, Leoneti (*apud* FRAGA, 2008) reafirma que o IPTU ganhou, com a CF, um papel de relevância como instrumento de concretização da política urbana nacional, visto que pode ser usado para estimular o cumprimento do estabelecido no plano diretor do Município e, destarte, fazer com que se atenda ao princípio da função social da propriedade.

De notar-se que as sanções são progressivas e não alternativas. Assim, terá que haver a determinação de parcelamento ou edificação compulsória antes do imposto progressivo, e só depois deste é que poderá ocorrer a desapropriação. Entretanto, a utilização da progressividade de alíquotas do IPTU é, sem dúvida, dentre as três medidas previstas, a de mais fácil aplicação. Além disso, atinge o contribuinte em um ponto muito sensível, o das finanças, tornando este instituto uma ferramenta eficiente para que o proprietário cumpra a função social da propriedade.

Fraga explica que

[...] O parcelamento e a edificação compulsórios demandam algum tempo para a sua concretização, porque em que envolvem questões burocráticas, como, por exemplo: no procedimento para desmembramento envolve a municipalidade e o ofício do registro de imóveis; a construção exige prévia aprovação do projeto pelos órgãos competentes; há prazos a serem observados no desmembramento e na construção. As questões envolvidas e o tempo gasto para a realização dessas providências acabam fazendo com que não sejam sempre viáveis, jurídica ou economicamente falando. A desapropriação, da mesma forma, é medida complexa e onerosa para o poder público. Além de exigir um procedimento administrativo e, frequentemente, judicial (em

caso de desacordo quanto ao valor da indenização), implica desembolso por parte do poder público, ainda que este seja feito em títulos da dívida pública com prazo de resgate até dez anos, conforme artigo 182, § 4º, inciso III (2008, p. 108).

Defende Bruno (*apud* FRAGA, 2008) que o IPTU, em seu caráter extrafiscal, se trata de uma forma de penalidade ao proprietário de imóvel que não promova sua adequada utilização e que a sequência de sanções aplicáveis se faz adequada, sendo que somente se a sanção de parcelamento ou edificação do solo não surtir efeito é que o poder público municipal poderá instituir o IPTU com alíquotas progressivas no tempo.

De acordo com Fraga (2008), a cobrança do IPTU progressivo no tempo adquire caráter sancionatório e poderia se sustentar que o imposto assim perderia sua natureza tributária prevista no art. 3º do CTN, o qual exclui do conceito de tributo as obrigações decorrentes de ato ilícito. Contudo, afirma o autor que o uso inadequado da propriedade não pode ser considerado um ato ilícito e que se trata simplesmente de um caso em que o comportamento individual socialmente danoso deve ser desestimulado pela tributação mais onerosa, dando cores definitivas à extrafiscalidade que defende.

Vale lembrar que as regras para a utilização da progressividade do IPTU no tempo passaram a existir tão somente com a criação do Estatuto da Cidade (Lei Ordinária nº 10.257/2001), que em seu art. 7º regulamenta o art. 182 da CF. A partir da edição da referida lei é que se estabeleceram normas gerais sobre o assunto, e os Municípios passaram a estar aptos a executar plenamente suas políticas de desenvolvimento urbano.

Pode-se admitir, então, a cobrança progressiva do IPTU em caráter extrafiscal quando a propriedade deixa de cumprir sua função social conforme as hipóteses estabelecidas pelo plano diretor municipal, pelo uso inadequado ou ineficiente da propriedade, e em caráter sancionatório quando não atendido o adequado aproveitamento do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, cabendo à progressividade servir de instrumento para assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

A progressividade antes da emenda constitucional nº. 29/2000.

Antes da Emenda Constitucional nº. 29/2000, o IPTU progressivo com caráter fiscal, ou seja, com alíquotas progressivas conforme o valor venal do imóvel foi declarado inconstitucional pelo STF. Alguns Municípios chegaram a editar leis instituindo a cobrança, como foi o caso do Município de Belo Horizonte com a Lei Municipal nº 5.641, de 22 de dezembro de 1989, que estabelecia a graduação de alíquotas na razão direta do aumento do valor venal do imóvel, em escalas progressivas diversas, conforme sua localização e utilização.

No julgamento do RE nº 153.771-0/MG, de 20 de novembro de 1996, o Plenário do STF, por nove votos a um, reconheceu a inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU, entendendo que a progressividade, em se tratando de IPTU, só pode ser aquela de caráter extrafiscal, prevista do art. 182, §§ 2º e 4º da CF.

A progressividade após a emenda constitucional nº. 29/2000.

Com a Emenda Constitucional nº. 29/2000, o art. 156 da CF/88 foi alterado, passando a permitir a possibilidade do IPTU ser progressivo em razão do valor do imóvel e que suas alíquotas pudessem ser diferenciadas em razão da localização e do uso do imóvel. Desde então admite-se o uso do IPTU como forma de fomentar política de justiça fiscal, cobrando valores maiores ou menores em razão do imóvel, de sua localização e de seu uso. A Emenda tratou de diferenciar a progressividade prevista no art. 156, que possui caráter fiscal, da progressividade prevista no art. 182, § 4º, da CF, que trata de política de desenvolvimento urbano e tem como instrumento de atuação a utilização de alíquotas progressivas no tempo.

Na redação original da CF, o §1º do art. 156 partia da premissa do atendimento à função social da propriedade para permitir a fixação de alíquotas progressivas no IPTU, a teor de Lei Municipal, enquanto o inciso II, do §4º, do art. 182, por seu turno, admitia que o Poder Público Municipal, por meio do estabelecimento de alíquotas progressivas,

induzisse o proprietário de solo não edificado, subutilizado ou não utilizado, a proceder ao seu correto aproveitamento, na forma como exigido no plano diretor, nos termos da Lei Federal.

Diante deste contexto, o STF admitiu que o inciso II, do §4º, do art. 182, criava limite à disposição do art. 154, §1º, haja vista que somente permitia a progressividade na forma de sanção, ou seja, com fins de garantir a função social da propriedade, reputando-se inconstitucional outra forma de progressividade do referido imposto.

Com o advento da Emenda Constitucional nº. 29/2000, a redação do §1º do art. 154 foi modificada para também autorizar a progressividade do IPTU em razão do valor, de acordo com a situação e o uso do imóvel. Assim, o aludido parágrafo é claro ao prelecionar que a progressividade, em razão do valor, poderá ser estabelecida sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 184, §4º, II, da CF.

Nas palavras de Fraga,

[...] A possibilidade de instituição do IPTU progressivo em razão do valor do imóvel (inciso I do artigo 156, CF), bem como a instituição de alíquotas diferentes em razão da localização do imóvel (inciso II do artigo 156, CF) visam cumprir o princípio da capacidade contributiva e não se correlacionam com IPTU cobrado em caráter extrafiscal, na forma do artigo 182, § 4º, da Constituição da República, que deve ser instituído como instrumento de política de desenvolvimento urbano e ordenamento da cidade para os casos de imóveis não edificados, subutilizados ou não utilizados (2008, p. 127).

Outra alteração que se estabeleceu com a Emenda Constitucional nº. 29/2000 foi a possibilidade de se estabelecer alíquotas diferenciadas em razão do uso e da localização do imóvel para a cobrança do IPTU, trazida no inciso II, do § 1º, do art. 156. Essa possibilidade, segundo Fraga (2008), não corresponderia a uma progressividade, entretanto, tendo em vista a natureza de tais dispositivos, corresponderia a uma seletividade tributária com inegável finalidade extrafiscal, ou seja, as alíquotas do IPTU seriam seletivas de acordo com a localização e o uso do imóvel. O mesmo autor afirma que a extrafiscalidade se

justifica, pois o Município, ao pretender estimular ou desestimular a ocupação ou desocupação de uma determinada área, pode, por meio desse instrumento, efetuar a cobrança do IPTU diferenciado conforme o uso ou localização do imóvel.

Para Fraga (2008), este entendimento não se sustenta com base somente na extrafiscalidade, pois essa diferenciação pode também ter caráter fiscal, conforme o intuito do legislador. Isso se verificará, por exemplo, no caso de um Município, dentro dos limites de sua competência, editar uma lei instituindo IPTU sem utilizar alíquotas progressivas conforme o valor venal do imóvel, mas diferenciando as alíquotas de acordo com a localização do imóvel, com os seguintes objetivos: onerar mais os imóveis localizados em bairros mais luxuosas e desonerar os imóveis localizados em bairros mais simples (finalidade fiscal); ou estimular ou desestimular a ocupação de uma área (finalidade extrafiscal). Ainda segundo o mesmo autor (FRAGA, 2008, p. 128), tais possibilidades não se tratam de uma progressividade propriamente dita, apenas “comprovam a plena possibilidade de uma diferenciação de alíquotas do IPTU, de acordo com a localização do imóvel, com finalidade tanto fiscal quanto extrafiscal”.

ASPECTOS METODOLÓGICOS

Este trabalho trata de uma pesquisa de cunho teórico realizado por meio consulta de bibliográfica a livros, revistas especializadas e impressos disponíveis em meio eletrônico, documentados por meio de fichamentos, resenhas e resumos, com vista a aprimorar conhecimentos teóricos e satisfazer o conhecimento pessoal, além de substanciar estudos futuros na área pesquisada.

Foram analisadas teorias de diversos autores, comparando as principais teses sobre o assunto. Tratou-se de um estudo de aplicabilidade da legislação em vigor por meio da avaliação jurisprudencial disposta pelo STF e as modificações ocorridas na CF, especialmente com a edição da Emenda Constitucional nº. 29/2000.

Os dados coletados foram analisados a partir dos principais conceitos e abordagens teóricas apresentadas no referencial bibliográfico da presente pesquisa.

CONCLUSÃO

Com base no estudo apresentado, pode-se entender que o IPTU pode atender, conforme sua utilização por parte do Poder Público Municipal, a duas finalidades distintas. A primeira e principal, que é o fundamento da existência deste e de qualquer imposto, é a finalidade fiscal. Já a segunda finalidade pode ser atribuída a este imposto em caráter excepcional, é a finalidade extrafiscal.

No que se refere à progressividade, esta poderá ser aplicada de duas formas. A progressividade com finalidade fiscal está relacionada ao princípio da capacidade contributiva que visa, por meio da diferenciação de alíquotas, atingir a almejada justiça fiscal, fazendo com que aqueles contribuintes com maior capacidade contributiva paguem mais IPTU do que aqueles com menor parcela de riqueza. Já a progressividade com finalidade extrafiscal está relacionada com o cumprimento, por parte do proprietário, do princípio da função social da propriedade, o qual estabelece regras regulamentadas no Estatuto das Cidades para um socialmente adequado aproveitamento da propriedade urbana.

Assim, a progressividade pode ser perfeitamente aplicada ao IPTU, não só pelo amparo legal dado pelo STF em suas decisões, mas também pela legislação constitucional que sofreu modificações em seus artigos que dispunham sobre a matéria.

Portanto, a função do IPTU, que sempre foi considerada típica e exclusivamente fiscal, por se tratar de uma fonte de arrecadação municipal, pode nos dias atuais assumir uma função extrafiscal, caso o Poder Público Municipal entenda que a função social da propriedade deva ser atendida conforme diretrizes estabelecidas no Plano Diretor.

Por fim, a Emenda Constitucional n.º 29/2000 veio para por fim à discussão sobre a possibilidade, ou não, de se instituir a progressividade do IPTU. Esta Emenda conferiu amparo legal para que o IPTU possa ser progressivo em razão do valor do imóvel e que suas alíquotas possam ser diferenciadas em razão da localização e do uso do imóvel.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. Rio de Janeiro: São Paulo. Método, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. *In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Separata da Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função social dos tributos**. 4. ed. Brasília: ESAF, 2009.

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 11 abr. 2014.

_____. **Constituição Federal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.html. Acesso em: 11 abr. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FONTANELLA, Francisco Ricieri. **Finanças públicas**: lições introdutórias destinadas aos docentes do Programa de Educação Fiscal. Versão 6.9. Florianópolis, 2000.

FRAGA, Henrique Rocha. **IPTU – O imposto predial e territorial urbano e o princípio da progressividade**. São Paulo: IOB, 2008.

GIAMBIAGI, Fabio; Além, Ana Cláudia. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 13. ed. São

Paulo: Atlas, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTINEZ, Antônio Carlos Batista. **Fundamentos de direito e legislação tributária**. 2. ed. Campinas/SP: Servanda, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Didática, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de direito tributário** – parte especial. Para os cursos de Administração, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas e Direito. 13. ed. Porto Alegre: Sulina, 2000.

Recebido: 24-5-2015

Aprovado: 20-6-2015
